

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 662/2025-T

Tema: IRS; Estatuto do residente não habitual; benefício dependente de declaração

SUMÁRIO

A atribuição do benefício de residente não habitual em sede de IRS (RNH), reconhecido pela lei, depende de uma obrigação declarativa com vista ao seu reconhecimento administrativo, cujo cumprimento é obrigatório para se obter os respetivos efeitos, não se aplicando a ano fiscal anterior àquele em que essa declaração sucedeu, vigorando para o tempo remanescente.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Professor Doutor Jorge Bacelar Gouveia, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 15 de setembro de 2025, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., contribuinte n.º ..., e B..., contribuinte n.º..., casados, ambos com domicílio fiscal na Rua ..., n.º..., ...-... Lisboa (os Requerentes), estando abrangidos pelos serviços periféricos locais do Serviço de Finanças de Lisboa ... (...), vieram, ao abrigo dos art. 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e dos art. 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, apresentar um pedido de pronúncia arbitral relativo ao ato de liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2024..., atinente ao ano de 2023, no valor de 4.704,61 euros, bem como ao ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa entretanto apresentada.

Considerando ser o pedido legítimo e tempestivo, aduziram como razões para a declaração da invalidade daqueles atos o facto de nos mesmos a Autoridade Tributária e Aduaneira (a Requerida) não ter respeito as regras aplicáveis do estatuto de “residente não habitual” (RNH), devendo ser reconhecido tal estatuto, com as inerentes consequências tributárias. São também invocados motivos de inconstitucionalidade.

Solicitaram ainda os Requerentes o pagamento dos devidos juros indemnizatórios perante a ilegalidade que viciaria os atos impugnados.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exm.º Senhor Presidente do CAAD, em 11 de julho de 2025, e em conformidade com o preceituado no art. 11.º, n.º 1, al. c), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro,

com a redação introduzida pelo art. 228.º da Lei n.º 66º-B/2012, de 31 de dezembro, tendo sido notificada, nessa data, à Requerida.

3. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto do art. 6.º, n.º 1, e do art. 11.º, n.º 1, al. b), do RJAT, o Conselho Deontológico, em 26 de agosto de 2025, designou o árbitro signatário, que comunicou, no prazo legalmente estipulado, a aceitação do respetivo encargo.

4. As partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do art. 11.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT e arts. 6.º e 7.º do Código Deontológico.

5. Deste jeito, o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído em 15 de setembro de 2025, com base no disposto nos arts. 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, tendo sido subsequentemente notificada a AT para, querendo, apresentar resposta.

6. Em 3 de novembro de 2025, a Requerida apresentou a resposta, assim como juntou o processo administrativo.

7. Tendo sido suscitadas exceções processuais, os Requerentes tiveram ocasião de às mesmas responder em 17 de novembro de 2025.

II. SANEAMENTO

8. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído em 15 de setembro de 2025, em conformidade com o preceituado na al. c) do n.º 1 do art. 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo art. 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

9. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos arts. 4.º e 10.º do RJAT e do art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

10. O processo não padece de vícios que o invalidem.

11. Cumpre, então, apreciar e decidir, começando pelo assunto das exceções suscitadas pela Requerida.

III. DOS FACTOS

12. A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa, após exame crítico da prova documental junta ao pedido de pronúncia arbitral e dos elementos remetidos aos autos, fixa-se como segue:

A) Factos Provados

13. A..., contribuinte n.º..., e B..., contribuinte n.º ..., são casados e têm domicílio fiscal na Rua ..., n.º..., ...-... Lisboa, sendo abrangidos pelos serviços periféricos locais do Serviço de Finanças de Lisboa ... (...).

14. No ano de 2022, os Requerentes mudaram-se para Lisboa, nesta cidade fixando o seu domicílio fiscal, não tendo declarado, até 31 de março de 2023, o seu estatuto de residente não habitual (RNH).

15. Apenas fizeram esse pedido de inscrição do estatuto de RNH em 12 e 24 de junho de 2024, primeiro, via e-balcão, e depois, mediante carta regista remetida à Direção de Serviços de Registo de Contribuintes, a qual aceitou essa inscrição.

16. Em relação ao IRS de 2023, a Requerida emitiu a liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2024..., no valor de 4.704,61 euros, não considerando o estatuto de residente não habitual, dívida voluntariamente paga em 2 de setembro de 2024.

17. Perante esse ato, os Requerentes reclamaram graciosamente junto da Requerida no sentido de vir a ser reconhecida a sua situação tributária de “residente não habitual” para o ano de 2023, com a consequente anulação dessa liquidação.

18. Nenhuma resposta tendo recebido, os Requerentes decidiram instaurar o presente pedido de pronúncia arbitral, interpretando o silêncio da Requerida como um indeferimento da sua pretensão.

B) Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

19. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

20. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito [cfr. o art. 596.º, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT], factos que serão analisados no âmbito da aplicação do Direito.

21. Os factos dados como provados resultaram da análise crítica dos documentos juntos aos autos.

IV. DO DIREITO

A) A improcedência das exceções processuais da incompetência do Tribunal Arbitral e da inimpugnabilidade dos atos objeto do processo arbitral

22. Só podendo ser discutida no plano do direito, porque supunha a fixação da matéria de facto, cumpre desde já analisar a invocação feita pela Requerida quanto à verificação de duas exceções processuais, as quais consistiriam tanto na incompetência do Tribunal Arbitral para apreciar decisões da AT sobre o reconhecimento do regime fiscal de “residente não habitual” (RNH) como no carácter inimpugnável dos correspondentes atos.

23. A Requerida, baseando-se no RJAT e na Portaria da sua aplicação à AT, retira este resultado do facto de lá não ser mencionada a possibilidade de perante a instância arbitral ser contestada a legalidade do reconhecimento do regime do RNH na medida em que se apresentaria como ato autónomo e prévio ao ato de liquidação oficiosa praticado.

24. Não se contestando a diferença óbvia entre a impugnação de atos tributários e a impugnação dos atos autónomos de teor declarativo ou constitutivo em sede de reconhecimento de benefícios fiscais, como seria o da recusa do reconhecimento do RNH, o certo é que não se entende que tenha sucedido a situação descrita pela Requerida.

25. No caso “sub iudice”, os Requerentes impugnaram uma liquidação adicional que ignorou um pressuposto jurídico, o qual tem natureza declarativa e não constitutiva, sendo sempre de considerar na sua prolação.

Por outro lado, formalmente, em nenhum lugar se identifica o não reconhecimento do RNH como ato objeto do procedimento arbitral, o que tem de ser considerado.

26. Por outro lado, como dizem os Requerentes, a orientação de se aceitar a impugnabilidade do ato de liquidação adicional por consideração pressuposta do estatuto de RNH já formou no CAAD uma jurisprudência constante, podendo indicar-se os seguintes processos, *inter alia*: n.º 188/2020-T, n.º 777/2020-T, n.º 782/2021-T, n.º 550/2022-T, n.º 648/2023-T, n.º 960/2024-T e n.º 221/2025-T.

Considera-se toda essa jurisprudência relevante para fundamentar esta decisão, para cujos argumentos e fundamentos se remetem os demais esclarecimentos.

27. Esta argumentação vale também para a segunda exceção aventada pela Requerida – a da inimpugnabilidade dos atos objeto do processo arbitral – porque se refere à mesma substância implicada na apreciação da competência material do Tribunal Arbitral, segunda exceção que se considera de rejeitar.

B) A relevância fiscal da situação de residente não habitual (RNH) do Requerente a partir do momento em que a sua residência é declarada em Portugal, não sendo um benefício automático; a não inconstitucionalidade dos atos impugnados

28. Admitida a competência do Tribunal Arbitral, bem como aceite o objeto processual definido pelos Requerentes, cabe conhecer a questão de mérito, qual seja a de saber se foi legal o ato de liquidação adicional em IRS sob impugnação.

Importa começar pela apreciação do regime que atribuíu um regime privilegiado ao contribuinte residente não habitual (RNH) em Portugal.

29. O preceito fiscal a considerar no estatuto do RNH é o seguinte, que pela sua relevância é mister transcrever, segundo o art. 16.º do CIRS que então vigorava:

Artigo 16.º

Residência

“1 – São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

- a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa; (...)
- (...)

8 – Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.

9 – O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português.

10 – O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território. (Redação do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto)

11 – O direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no n.º 9 depende de o sujeito passivo ser considerado residente em território português, em qualquer momento desse ano.

12 – O sujeito passivo que não tenha gozado do direito referido no número anterior em um ou mais anos do período referido no n.º 9 pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, a partir do ano, inclusive, em que volte a ser considerado residente em território português”.

30. Tem sido este benefício enquadrado como não automático, estando dependente de reconhecimento administrativo, com efeitos meramente declarativos

(efeitos *ex tunc*), e apenas deixando de o ser – passando a ser de efeitos constitutivos (efeitos *ex nunc*) e não meramente declarativos – caso seja ultrapassado o prazo para solicitação do benefício (constante do n.º 10 do art. 16.º do CIRS).

Nesse caso, o regime iniciará efeitos (dentro do prazo de dez anos que estiver em curso e até ao limite do mesmo, segundo o n.º 9 do art. 16.º do CIRS) apenas para futuro, ou seja, para os anos, daqueles dez, ainda *utilizáveis* à data da inscrição como RNH (inscrição que se obtém pelo deferimento do pedido de inscrição).

31. Na verdade, é isso o que se lê no art. 65.º, n.º 1, do CPPT (“*Reconhecimento dos benefícios fiscais – 1. Salvo disposição em contrário (...) o reconhecimento dos benefícios fiscais depende da iniciativa dos interessados, mediante requerimento dirigido especificamente a esse fim, o cálculo, quando obrigatório, do benefício obtido e a prova da verificação dos pressupostos do reconhecimento nos termos da lei.*”).

Na falta de disposição legal que preveja o benefício ser automático, é necessário o reconhecimento e isso acontece com o regime do RNH.

O pedido de inscrição como RNH é, assim, condição de acesso ao regime especial em questão.

32. Neste sentido vai o recentemente decidido pelo STA, no Acórdão de Uniformização de Jurisprudência de 28.01.2026, processo n.º 084/25.9BALSB – Uniformização de Jurisprudência, ao esclarecer que a apresentação do pedido de inscrição como RNH é condição de acesso ao benefício correspondente.

De resto, essa posição tinha vindo a ser decidida noutros arestos pelo mesmo STA: *v.* Acórdão do STA de 29.05.2024, processo n.º 0842/23.9BESNT, e Acórdão do STA de 15.01.2025, processo n.º 01750/22.6BEPRT.

E vai ainda nesta direção boa parte da jurisprudência do CAAD, que partir daquele Acórdão de Uniformização de Jurisprudência estará condicionado ao seu acatamento.

33. Da leitura dos autos e da matéria de facto, os Requerentes fixaram residência em Portugal em 2022, mas essa sua situação não foi declarada.

É dito pelos Requerentes que tal não foi feito por desconhecimento, e tal só ocorreu em junho de 2024.

34. Noutra perspetiva, como é escrito pela Requerida, tal resultado igualmente se lograria no contexto da declaração de IRS que os Requerentes entendessem fazer no tocante ao ano de 2023.

35. Como tem sido reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência, o estatuto de residente não habitual (RNH) – não sendo automático – depende da declaração do contribuinte, pelo que os respetivos efeitos só podem operar, para o futuro, depois do seu reconhecimento.

36. Tendo esse estatuto sido solicitado em junho de 2024, deve manter-se válida a liquidação de IRS, que é atinente ao ano de 2023, período em relação ao qual não lograram os Requerentes obter esse estatuto, regime que valerá para futuro, pelo tempo remanescente da duração daquele benefício.

37. Perante a correção da conduta da Requerida, não se vislumbram quaisquer situações de inconstitucionalidade, como alegam os Requerentes, uma vez que o

regime legal cumpre com os ditames da CRP, além de a Requerida ter tido o cuidado de aplicar a legislação fiscal não beliscando a CRP, o que nem seria possível por se tratar de atos vinculados.

C) Juros indemnizatórios

38. Os Requerentes pedem ainda a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

Nos termos do art. 24.º, n.º 5, do RJAT, “...*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, tal implicando o pagamento de juros indemnizatórios segundo os arts. 43.º, n.º 1, da LGT, e 61.º, n.º 5, do CPPT.

39. Considerando-se válida a liquidação em crise porque não se verifica a ocorrência de qualquer ilegalidade, liquidação que para o ano de 2023 bem não considerou o estatuto de RNH dos Requerentes dado que estes não fizeram a respetiva declaração, como lhes competia (só feita em junho de 2024), pelo que há lugar à atribuição de juros indemnizatórios em favor dos Requerentes.

V. DECISÃO

40. Termos em que o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente as exceções de incompetência do Tribunal Arbitral e do caráter inimpugnável dos atos objeto do processo arbitral, sendo este tribunal competente para dirimir o presente litígio e podendo conhecer os atos submetidos assim ao seu poder de jurisdição;
- b) Absolver a Requerida do pedido, mantendo-se válidos na Ordem Jurídica os atos impugnados, e sem a atribuição de quaisquer juros indemnizatórios em favor dos Requerentes, e não havendo qualquer inconstitucionalidade a assinalar;
- c) Condenar as partes no pagamento repartido das custas nos seguintes termos:
Requerentes – 25%; Requerida – 75%.

VI. VALOR DO PROCESSO

41. De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, art. 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT e art. 3.º, n.º 2, do RCPAT, fixa-se ao processo o valor de € €4.704,61 (quatro mil, setecentos e quatro euros e sessenta e um cêntimos), correspondente ao valor de imposto que os Requerentes entendem como tendo sido indevidamente liquidado, que é o valor do pedido de pronúncia arbitral, o qual não foi objeto de contestação.

VII. CUSTAS

42. Custas repartidas pelas Partes, de acordo com o art. 12.º, n.º 2, do RJAT, do art. 4.º do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante

de € 612 euros (seiscentos e doze euros), assim distribuídas segundo o seu decaimento: 75% a cargo dos Requerentes; 25% a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 10 de julho de 2026.

O Árbitro

Jorge Bacelar Gouveia

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do art. 131.º do CPC, aplicável por remissão da al. e) do n.º 1 do art. 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro. A redação da presente decisão rege-se pelo Acordo Ortográfico de 1990 em vigor.